

## **COUR ADMINISTRATIVE**

**Numéro 22233C du rôle  
Inscrit le 27 novembre 2006**

---

### **AUDIENCE PUBLIQUE DU 15 MARS 2007**

**Recours formé par Mme ..., ...  
contre deux bulletins d'établissement émis par le bureau  
d'imposition Sociétés 3 de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts  
- Appel -  
(jugement entrepris du 18 octobre 2006, n° 20870 du rôle)**

---

Vu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 27 novembre 2006 par Maître Gaston VOGEL en nom et pour compte de Mme ..., sans état particulier, demeurant à L-..., contre un jugement rendu en matière d'impôts par le tribunal administratif en date du 18 octobre 2006, à la requête de l'actuelle appelante tendant à la réformation, sinon à l'annulation de deux bulletins d'établissement séparé et en commun des revenus réalisés par la société civile immobilière ... durant les années 1995 et 1996, tous les deux émis le 23 mars 2000 par le bureau d'imposition Sociétés 3 de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 27 décembre 2006 par M. le délégué du gouvernement Jean-Marie Klein ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative par Maître Gaston VOGEL le 29 janvier 2007 en nom et pour compte de la partie appelante ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller rapporteur entendu en son rapport et Maître Eric PRALONG, en remplacement Maître Gaston VOGEL, ainsi que M. le délégué du gouvernement Jean-Marie Klein en leurs plaidoiries respectives.

---

La société à responsabilité limitée AGENCE IMMOBILIÈRE ..., ayant eu son siège social à Luxembourg, 14, rue des Capucins, ci-après désignée par « l'agence immobilière ... », détint au cours des années 1995 et 1996 une participation à hauteur de 7,36% dans la société civile immobilière ..., ayant eu son siège social à Luxembourg, ..., ci-après désignée par la « société civile immobilière ... ». L'agence immobilière ... était en outre créancière à l'égard de la société civile immobilière ... pour un montant de 36.576.986 LUF, montant qu'elle provisionna à raison de 15.000.000.- LUF (1996) et de 17.000.000 LUF (1997).

Suivant une convention du 14 février 1997, l'agence immobilière ... céda à Monsieur ... ses parts sociales de la société civile immobilière ... et sa créance susvisée, évaluée au montant de 36.531.986.- LUF, au prix de 1.- LUF.

Devenue l'unique associée de l'agence immobilière ..., Mme ... procéda le 2 décembre 1998 à la dissolution de l'agence immobilière ...

Par bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1995 émis le 23 mars 2000, le bureau d'imposition Sociétés 3 fixa le revenu de la société civile immobilière ... à un total de -68.810.744.- LUF et répartit ce revenu entre les associés de la société civile immobilière ..., de manière à imputer à l'agence immobilière ... une quote-part de revenu de location de biens de -4.289.105.- LUF et une quote-part de revenu de capitaux mobiliers de 1.079.- LUF, ainsi qu'une retenue d'impôt de 313 LUF.

Par bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1996 émis le 23 mars 2000, le même bureau d'imposition fixa le revenu de la société civile immobilière ... -68.342.365.- LUF et imputa à l'agence immobilière ... une quote-part de -4.489.904.- LUF de revenu de location de biens, de 1.060.- LUF de revenu de capitaux mobiliers et de 368.- LUF de retenue d'impôt imputable.

Le 31 mai 2000, Mme ..., agissant pour l'agence immobilière ... dissoute, réclama contre ces deux bulletins d'établissement du 23 mars 2000. Elle critiqua le refus d'admettre les deux susdites provisions pour créance douteuse en déduction de la quote-part du résultat de la société civile immobilière ... lui imputée.

Par courrier du 12 avril 2000, le bureau d'imposition Sociétés 4 informa l'agence immobilière ... de ce qu'il ne pourrait pas accepter cette déduction sous forme de provision requise.

Le 8 juin 2000, le bureau d'imposition Sociétés 4 émit à l'égard de l'agence immobilière ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 1995 et 1996, ainsi que les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 1996 et au 1<sup>er</sup> janvier 1997.

Le 17 juillet 2000, Mme ..., agissant pour l'agence immobilière ... dissoute, introduisit une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 1995 et 1996.

En date du 3 juillet 2003, le bureau d'imposition ... émit à l'égard de Mme ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1998, à travers lequel celle-ci se vit imputer au titre de la liquidation de l'agence immobilière ... un bénéfice de spéculation de 7.731.864.- LUF et une plus-value de liquidation de 8.541.186.- LUF.

La réclamation susénoncée du 31 mai 2000 dirigée contre les deux bulletins d'établissement séparé et en commun du 23 mars 2000 étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes et un premier recours contentieux y afférent ayant été déclaré irrecevable (jugement du tribunal administratif du 11 mai 2005 (n° 18543) confirmé par arrêt de la Cour administrative du 24 novembre 2005 (n° 19973C), Mme ... saisit, le 6 janvier 2006, le tribunal administratif d'un itératif recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de ces deux bulletins du 23 mars 2000.

Par jugement du 18 octobre 2006, le tribunal administratif a déclaré irrecevable le recours subsidiaire en annulation et a rejeté le recours principal en réformation pour manque de fondement.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 27 novembre 2006, Maître Gaston VOGEL, agissant en nom et pour compte de Mme ..., a relevé appel du susdit jugement.

L'appelante, à travers son acte d'appel, ensemble son mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 29 janvier 2007, reproche au tribunal administratif d'avoir erronément validé l'approche du bureau d'imposition en retenant que la valeur à attribuer à une créance d'un associé d'une société de personnes contre celle-ci constitue une des bases d'imposition qui doivent être fixées à travers un bulletin d'établissement séparé et non pas une base d'imposition fixée de manière indépendante dans le cadre de la détermination du revenu propre de l'associé, d'une part, et en retenant qu'une créance d'un associé contre une société de personnes doit faire l'objet d'une évaluation au moment de sa mise à disposition de la société de personne et qu'elle ne saurait par la suite pas faire l'objet d'une évaluation divergente, d'autre part.

Elle reproche en outre aux premiers juges d'avoir décidé que sa prétention « *de réduire la valeur de la créance de la société ... sur la SCI ... pour les années 1995 et 1996 à travers une provision dans les comptes de la société ... pour tenir compte du risque de non recouvrement de cette créance se heurte aux dispositions légales concernant le régime d'imposition des sociétés de personnes et que devaient être écartés les moyens de l'appelante tenant à l'application des principes de prudence et du réalisme du droit fiscal* ».

Elle fait valoir que l'origine du problème résiderait dans le fait que dans le cadre de l'imposition des revenus de l'agence immobilière ... et sur base du paragraphe 218 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », le bureau d'imposition Sociétés 4 a considéré qu'il était lié – pour les années 95 et 96 – par un renvoi du bureau Sociétés 3 établissant sur base du paragraphe 215 AO la quote-part du revenu de la société civile immobilière ... imposable dans le chef de cette dernière.

Or, comme il ne serait pas ressorti de la déclaration adressée au bureau Sociétés 3 que le montant de 32.000.000.- LUF investi par l'agence immobilière ... dans la société civile immobilière ... était à qualifier de créance irrécouvrable, la non-conformité entre le renvoi opéré par le bureau d'imposition Sociétés 3 et la déclaration de l'agence immobilière ... présentée au bureau Sociétés 4 aurait entraîné une réévaluation du bénéfice de l'agence immobilière ... et par suite une majoration du revenu imposable dans le chef de l'appelante.

Elle fait valoir plus particulièrement que lors de la détermination de la quote-part du revenu de la société civile immobilière ..., imposable dans le chef de l'agence immobilière ..., il aurait

dû être tenu compte des pertes accrues dans le chef de l'agence immobilière ... et elle soutient que les bulletins litigieux ne tiendraient pas compte de la situation économique réelle des deux sociétés.

Ensuite, elle estime que le renvoi opéré par le bureau d'imposition Sociétés 3 sur base du paragraphe 218 AO n'est pas « *impératif alors qu'une réclamation a été introduite à l'encontre d'un bulletin d'établissement séparé* », l'« *interprétation* » du paragraphe 218 AO opérée par le bureau Sociétés IV pêchant, selon l'appelante, par un excès de rigueur.

Dans ce contexte, elle reproche au bureau d'imposition Sociétés 4 de négliger le fait qu'une réclamation a été introduite à l'encontre des deux bulletins d'établissement relatifs aux années 1995 et 1996.

L'appelante insiste encore sur ce que la position de « *l'Administration des Contributions Directes* » serait contraire au principe de réalisme du droit fiscal, alors que le respect de ce principe aurait imposé la comptabilisation des provisions pour créances douteuses dont il est question ci-avant.

Ceci dit, l'appelante fait encore valoir qu'en application du point 4 du paragraphe 218 AO, la réformation des bulletins d'établissement devrait impliquer la réformation automatique du bulletin d'impôt lui adressé personnellement.

Enfin, elle demande à la Cour de se prononcer sur la question de la mise en intervention des autres associés de la société civile immobilière ....

Le délégué du gouvernement a déposé un mémoire en réponse le 27 décembre 2006 dans lequel il conclut au rejet de l'appel et à la confirmation du jugement entrepris.

L'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Concernant la question préalable de la mise en intervention d'office des autres associés de la société civile immobilière ..., en principe requise au regard du paragraphe 239 AO, en tant que parties aux bulletins d'établissement en commun des revenus pour les années 1995 et 1996 litigieux, il convient de confirmer et de suivre les premiers juges en ce qu'ils ont retenu que pareille mise en intervention n'est pas requise en l'occurrence dès lors que l'objet du recours ne concerne qu'une base d'imposition qui est particulière à un associé et qu'ainsi, le recours n'est pas de nature à avoir une influence sur le revenu collectif à imputer aux autres associés.

Ceci dit, force est de constater que l'appel sous examen tend en substance à voir modifier les bulletins d'établissement en commun des revenus de la société civile immobilière ... émis le 23 mars 2000, respectivement pour les années 1995 et 1996, dans la mesure d'y voir intégrer les deux provisions pour créances irrécouvrables à raison de 15.000.000.- LUF au titre de 1996 et 17.000.000.- LUF au titre de 1997, faites par l'agence immobilière ....

Or, l'argumentation et le raisonnement développés par l'appelante tendant à réfuter l'analyse et les conclusions du tribunal administratif ne sauraient être adoptés par la Cour pour procéder d'une méprise basée sur la non-prise en considération de l'existence d'un régime d'imposition spécifique des revenus des sociétés de personnes, qui est basé sur la transparence fiscale.

La Cour se rallie et renvoie sous ce rapport aux développements exhaustifs des premiers juges qui ont pu mettre en avant que :

- en application du paragraphe 215 (2) AO, l'objet d'un bulletin d'établissement séparé est la fixation des bases d'imposition qui rentrent dans la détermination du revenu de l'entreprise collective en question, à savoir, dans l'hypothèse d'une entreprise collective tenant une comptabilité régulière, les éléments de son actif net investi en début et en fin d'exercice ;
- en vertu du paragraphe 11bis de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, une société civile n'est pas considérée comme ayant une personnalité juridique distincte de celle de ses associés et
- en application de la théorie du faisceau de bilans, l'associé d'une société de personnes est fiscalement censé avoir exploité lui-même directement l'activité exercée par la société de personnes, de sorte que les opérations intervenues entre l'associé et la société sont à négliger du point de vue fiscal, impliquant qu'il ne saurait être question de dette ou de créance entre l'associé et la société.

Les premiers juges ne sont partant point critiquables en ce qu'ils en ont dégagé qu'une créance d'un associé d'une société de personnes contre celle-ci ne constitue pas, du point de vue fiscal, un élément de l'actif investi propre à l'entreprise de l'associé que celui-ci est admis à faire figurer dans son propre bilan fiscal, mais rentre dans la détermination du revenu en provenance de la société de personnes qui lui est imputable.

Il s'y ajoute que d'un point de vue fiscal, une créance d'un associé envers une société de personnes est à qualifier d'apport à sa propre entreprise, dont l'évaluation se fait au moment du « prêt » et elle ne saurait, par la suite, plus faire l'objet d'évaluations divergentes.

Dès lors, la valeur à attribuer à cette créance constitue une des bases d'imposition qui doivent être fixées, au vœu du § 215 (2) AO, à travers un bulletin d'établissement séparé et ne constitue point une base d'imposition devant être fixée de manière indépendante dans le cadre de la détermination du revenu propre de l'associé.

Comme le législateur a clairement consacré un régime spécifique, l'appelante ne saurait prétendre à tenir en échec ou à contourner l'application de ce régime moyennant un recours au principe du réalisme économique du droit fiscal. - Admettre le contraire serait admettre que la loi puisse être suspendue en ses effets.

S'y ajoute que l'objet spécifique du recours contentieux sous examen, d'une part, impose la conclusion que le moyen basé sur le reproche d'un excès de rigueur à propos du paragraphe 218 AO manque de pertinence, l'application du paragraphe 218 AO restant étrangère par rapport au bien-fondé ou mal-fondé des bases d'imposition constatées par le bureau d'imposition Sociétés 3 dans les deux bulletins litigieux et, d'autre part, implique que la demande d'annulation de la mise en compte du renvoi opéré par ledit bureau d'imposition Sociétés 3 est à écarter pour manquer de rapport y afférent. Enfin, faute de la moindre « majoration » opérée par le bureau d'imposition Sociétés 3, une demande d'annulation - moyennant prise en compte des provisions faites - de pareille majoration appert également manquer d'objet.

L'acte d'appel n'étant pas fondé, le jugement entrepris est à confirmer.

**Par ces motifs,**

la Cour statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit l'appel du 27 novembre 2006,

dit qu'il n'y a pas lieu à appeler en cause les autres associés de la société civile immobilière ...,

dit l'appel non fondé et en déboute,

partant **confirme** le jugement entrepris du 18 octobre 2006,

condamne l'appelante aux frais de l'instance.

Ainsi jugé par :

Jean-Mathias Goerens, vice-président,  
Marc Feyereisen, conseiller,  
Henri Campill, conseiller rapporteur,

et lu par le vice-président Jean-Mathias Goerens en l'audience publique au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête en présence du greffier de la Cour Anne-Marie Wiltzius.

le greffier

le vice-président

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 15 mars 2007

Le greffier de la Cour administrative